

JURNAL KEADILAN PROGRESIF

**PROGRAM STUDI ILMU HUKUM
FAKULTAS HUKUM UNIVERSITAS BANDAR LAMPUNG**

TAMI RUSLI	Pembuktian Dalam Menentukan Kerugian Konsumen Dalam Transaksi Elektronik	1-11
AGUS ISKANDAR	Kedudukan Administrasi Negara Sebagai Mediator Penyelesaian Sengketa Hubungan Industrial	12-26
ZAINAB OMPU JAINAH	Analisis Motif, Alasan Umum Dan Model Penggunaan Pidana Mati Terhadap Terpidana Narkotika Di Indonesia	27-38
DIAN HERLAMBAANG	Mekanisme Pengurusan Legalitas Bentuk Dan Kegiatan Usaha (Studi Empiris Pada Mahasiswa IIB Darmajaya)	39-49
S. ENDANG PRASETYAWATI	Pengampunan Pajak Dalam Perspektif Keadilan	50-65
ZULKARNAIN	Dinamika Pancasila Pada Era Globalisasi	66-77
HERLINA RATNA SN	Cita Hukum Pancasila Sebagai Landasan Filosofis Politik Hukum Hak Kekayaan Intelektual	78-95
DAMIRI	Kebijakan Hukum Pidana Penggunaan Motif Dalam Sistem Pemidanaan	96-111

ISSN 2087-2089

KEADILAN PROGRESIF

**Jurnal Ilmu Hukum
Program Studi Ilmu Hukum
Fakultas Hukum
Universitas Bandar Lampung**

**Terbit pertama kali September 2010
Terbit dua kali setahun, setiap Maret dan September**

PENANGGUNG JAWAB

Rektor Universitas Bandar Lampung

KETUA PENYUNTING

Prof. Dr. Lintje Anna Marpaung, S.H., M.H

WAKIL KETUA PENYUNTING

Dr. Bambang Hartono, S.H., M.Hum

PENYUNTING PELAKSANA

Dr. Tami Rusli, S.H., M.Hum

Dr. Erlina B, S.H., M.H

Dr. Zainab Ompu Jainah, S.H., M.H

Indah Satria, S.H., M.H

Yulia Hesti, S.H., MH

PENYUNTING AHLI (MITRA BESTARI)

Prof. Dr. I Gusti Ayu Ketut Rachmi Handayani, S.H., M.M (Universitas Sebelas Maret)

Prof. Dr. I Gede A.B Wiranata, S.H., M.H (Universitas Lampung)

Dr. Nurhadiantomo, S.H., M.Hum (Universitas Muhammdiyah Surakarta)

Dr. Erina Pane, S.H., M.H (UIN Lampung)

Alamat Redaksi:

**Gedung B Fakultas Hukum
Universitas Bandar Lampung**

Jl. Zainal Abidin Pagar Alam No. 26, Labuhan Ratu, Bandar Lampung

Telp: 0721-701979/ 0721-701463, Fax: 0721-701467

Alamat Unggah Online:

<http://jurnal.ubl.ac.id/index.php/KP/article/view/>

PENGAMPUNAN PAJAK DALAM PERSPEKTIF KEADILAN.

S. ENDANG PRASETYAWATI

Dosen Fakultas Hukum Universitas Bandar Lampung Jl. ZA Pagar Alam No 26
Labuhan Ratu Bandar Lampung

ABSTRACT

Tax amnesty will be able to increase investment as expected by the government in an effort to increase economic growth, moreover at this time the tax ratio shows a low number as proof that there are still many taxpayers who do not / have not implemented their rights and obligations in accordance with legislation -invitation. Tax amnesty in the form of tax debt exemption along with sanctions raises legal issues, how is the concept of tax amnesty in relation to justice as an effort to develop tax law. This research was conducted with a normative juridical approach. Therefore the main data used is secondary data in the form of laws and regulations. Data analysis was carried out qualitatively. Based on the results of the study, vertical and horizontal justice in tax imposition is not sufficient when applied in tax amnesty. In tax amnesty that is more highlighted is justice which brings benefits to society and the state. The suggestion of using the tax amnesty model in the form of exemption from the obligation to pay tax debt that was previously not paid and the exemption from imposition of sanctions must be followed by strict law enforcement after forgiveness by prioritizing administrative legal instruments.

Keywords: *Forgiveness, Tax, Justice*

I. PENDAHULUAN

Meskipun pajak bukan satu-satunya faktor pendorong minat investasi,¹ akan tetapi sistem perpajakan yang berlaku di suatu negara menjadi pertimbangan sendiri bagi investor untuk memilih negara mana yang akan dijadikan tempat investasi. Pengenaan pajak yang relatif kecil atau pembebasan pajak pada suatu negara (*tax haven*) menjadi menarik bagi investor karena sudah menjadi gejala masyarakat di negara manapun orang cenderung untuk membayar pajak relatif kecil, bahkan mengelak atau menghindari pajak. Tindakan yang demikian jelas akan

merugikan penerimaan Negara dari sektor pajak (*tax loss*)

Penyebab kerugian pajak (*tax loss*), dapat terjadi karena berbagai sebab yaitu :

- a. Peraturan perundang-undangan. Dalam hal ini peraturan perundang-undangan memberikan pengecualian (*exemption*) atau pengurangan (*deduction*) dalam rangka insentif kepada wajib pajak. Peraturan perundang-undangan dimaksud antara lain dapat ditemukan dalam UU PPh, UU PBB, UU PMA/PMDN dan berbagai Peraturan Pemerintah yang memberikan insentif pajak.
- b. Kerugian pajak timbul karena perbuatan atau tindakan wajib pajak sendiri. Dalam perbuatan ini dapat dibedakan ke dalam *tax avoidance*

¹ Armida Alisyahbana, *Insentif Pajak Sebagai Daya Tarik Investasi di Indonesia*, Makalah dalam Seminar Perpajakan, kerja sama Tax Center Unpad dengan Direktorat Jenderal Pajak, Bandung, 6 September 2007.

yaitu pengelakan pajak yang tidak bertentangan dengan undang-undang dan *tax evasion* atau *tax dodging* yaitu pengelakan pajak yang bertentangan dengan undang-undang (penyelundupan pajak). Termasuk dalam kategori ini misalnya wajib pajak tidak melaporkan seluruh penghasilan yang dikenakan pajak, meninggikan harga pokok barang dan merendahkan harga jual.

- c. Kerugian pajak yang disebabkan oleh petugas pajak (fiskus), seperti korupsi atau kerjasama antara fiskus dengan wajib pajak.

Bentuk dan kerugian wajib pajak yang mengakibatkan kerugian pada sektor pajak antara lain,

Pertama, wajib pajak tidak membayar pajak dengan benar, dengan kata lain tidak melaporkan semua penghasilan yang diterimanya yang menurut peraturan perundang-undangan merupakan objek pajak.

Kedua, kegiatan ekonomi yang dilakukan wajib pajak secara “sembunyi-sembunyi” dengan maksud untuk menghindarkan pembayaran pajak (*underground economy* = ekonomi bawah tanah), termasuk dalam kegiatan seperti ini adalah illegal logging, illegal fishing, illegal mining, Pekerja Seks Komersial (PSK) dan sebagainya.

Ketiga, wajib pajak menanamkan modal di luar negeri (*capital flight*) dengan pertimbangan lebih menguntungkan dibandingkan di dalam negeri. Keuntungan dimaksud dapat berupa kerahasiaannya yang lebih terjamin atau sistem perpajakan di luar negeri lebih menguntungkan seperti tarif yang lebih rendah dan sebagainya.

Dalam rangka menarik investor berbagai fasilitas telah diberikan yang jauh lebih luas dari fasilitas atau insentif yang

diberikan dalam Undang-Undang No. 11 Tahun 1970 dan Undang-Undang No. 12 Tahun 1970. Fasilitas yang diberikan oleh Undang-Undang No. 25 Tahun 2007, antara lain meliputi bidang :

- a. Perpajakan, berupa pengurangan penghasilan neto dalam rangka Pajak Penghasilan (P.Ph), pembebasan atau keringanan bea masuk atas impor barang modal, pembebasan atau penangguhan PPN atas impor barang modal/mesin, penyusutan atau amortisasi yang dipercepat (*accelerated depreciation*) dan keringanan PBB.
- b. Kemudahan memperoleh hak atas tanah dan lamanya waktu kepemilikan hak atas tanah, yang merupakan penyimpangan dari ketentuan UUPA.
- c. Pelayanan imigrasi berupa pemberian izin tinggal terbatas kepada penanam modal asing selama 2 tahun, dan setelah lewat waktu tersebut dapat diperoleh izin tetap.
- d. Ketenagakerjaan.

Dengan Undang-Undang No. 25 Tahun 2007 terdapat penambahan fasilitas investasi di bidang keimigrasian, yang sebelumnya tidak diatur dalam Undang-Undang Nomor 1 Tahun 1967 Jo. Undang-Undang No. 11 Tahun 1970. Demikian pula masa kepemilikan hak atas tanah berupa HGU, HGB dan Hak Pakai yang lebih lama daripada yang ditentukan dalam UUPA. Mengenai *tax holiday*, tidak diatur dalam Undang-Undang No. 25 Tahun 2007 sebagaimana diterapkan oleh Undang-Undang No. 1 Tahun 1967 Jo. Undang-Undang No. 11 Tahun 1970 terhadap PMA.

Pengampunan pajak tidak diberikan bagi wajib pajak yang sedang dalam proses pemeriksaan untuk keperluan perpajakan atau dalam proses penyidikan (Pasal 8

Keputusan Presiden No. 26 Tahun 1984). Memperhatikan rumusan Pasal 8 Keputusan Presiden tersebut, terdapat dua indikator/kriteria yang diatur, yaitu mengenai subyek yang diberikan pengampunan pajak dan kriteria perbuatan pelanggaran pajak.

Mengenai subyek yang diberikan pengampunan pajak adalah wajib pajak yang pada saat berlakunya Kep.Pres. No. 26 Tahun 1984, tidak sedang dalam pemeriksaan atau penyidikan. Keadaan ini tentu akan memberikan rasa ketidakadilan bagi wajib pajak yang sedang dalam pemeriksaan atau penyidikan, mengingat pengampunan pajak hanya diberikan bagi wajib pajak yang “kebetulan” tidak sedang dalam proses pemeriksaan dan penyidikan atau belum diperiksa atau dilakukan penyidikan.

Mengenai kriteria perbuatan pelanggaran pajak, dalam hal wajib pajak melakukan pelanggaran yang bersifat administratif seperti belum menyerahkan SPT, tidak melaksanakan kewajiban perpajakan sesuai dengan peraturan perundang-undangan dan sebagainya, tetapi belum sampai dilakukan proses pemeriksaan, maka kepada wajib pajak tersebut dapat dilakukan pengampunan pajak, sesuai dengan ketentuan Pasal 7 ayat (1) yaitu tidak dilakukan pengusutan fiskal. Hal ini berbeda dengan wajib pajak yang sedang dalam proses penyidikan.

Secara *argumentum a contrario*, bagi wajib pajak baik yang sedang dilakukan proses penyidikan maupun yang belum, akan tetapi hasil proses pemeriksaan ada indikasi melakukan tindak pidana perpajakan tetap akan diusut, dengan kata lain tidak diberlakukan /diberikan pengampunan pajak. Ketentuan ini menjadi rancu dan tidak memberikan kepastian hukum. Sebagaimana diketahui unsur

tindak pidana perpajakan yang diatur dalam Pasal 38 dan Pasal 39 Undang-Undang No. 6 Tahun 1983 yang diubah terakhir dengan Undang-Undang No. 16 Tahun 2000 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (KUP) adalah adanya “kerugian pada pendapatan negara”. Sebagai konsekuensi dari ketentuan tersebut maka wajib pajak yang belum pernah atau belum sepenuhnya membayar pajak sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang diberikan pengampunan pajak, pada dasarnya sudah merupakan tindak pidana karena sudah dapat dipastikan merugikan pendapatan negara, sehingga bagi wajib pajak yang diberikan pengampunan pajak berupa tidak dilakukan pengusutan fiskal, akan tetap dilakukan penyidikan. Perbuatan wajib pajak yang diberikan pengampunan pajak berupa tidak dilakukan pengusutan fiskal pada dasarnya sudah termasuk kategori perbuatan yang diancam pidana berdasarkan Pasal 38 dan Pasal 39 KUP.

Dalam keadaan demikian, pengampunan pajak berupa pembebasan dari pengusutan fiskal, akan tidak ada artinya karena apabila wajib pajak tidak/belum sepenuhnya membayar pajak sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang akibatnya merugikan negara, tetap akan dilakukan penyidikan. Menurut hasil penelitian Spicer dan Becker, perlakuan yang tidak adil terhadap wajib pajak, akan menyebabkan orang mengurangi jumlah pajak yang dibayarnya. Semakin besar rasa ketidakadilan, makin besar pula pajak yang tidak dibayarnya.²

² Dikutip dari Djamaludin Ancok, *Transaksi Antara Wajib Pajak dan Pemerintah Tinjauan Psikologis, Upaya Peningkatan Kegairahan Membayar Pajak*, makalah dalam seminar Kesadaran Masyarakat Dalam Membayar Pajak, dalam rangka Dies Natalis Universitas Diponegoro. Semarang 24 Oktober 1987.

Sampai sejauhmana pengampunan pajak mendorong motivasi wajib pajak untuk membayar pajak khususnya investor sehingga dapat meningkatkan penerimaan negara, perlu dilakukan penelitian yang lebih mendalam.

Tax amnesty merupakan kesempatan yang diberikan dalam waktu terbatas kepada kelompok pembayar pajak tertentu untuk membayar sejumlah uang tertentu sebagai pembebasan tanggung jawab, (termasuk bunga dan denda) dalam kaitan dengan tahun pajak sebelumnya tanpa adanya kekhawatiran untuk dituntut secara pidana. *Tax amnesty* berakhir ketika pihak berwenang memulai penyidikan terhadap pajak yang telah lewat waktu.

Dari pengertian di atas, dalam *tax amnesty* wajib pajak diberi kesempatan untuk membayar pajak terhutang untuk tahun-tahun sebelumnya yang tidak/belum dibayarnya, tanpa dikenakan sanksi apapun. Dengan memperhatikan “tanpa adanya kekhawatiran” dalam pengertian *tax amnesty* tersebut maka tidak ada jaminan kepastian apakah terhadap wajib pajak yang tidak melaksanakan kewajiban perpajakan akan dilakukan proses penuntutan atau tidak, karena pembebasan hanya diberikan untuk sanksi administrasi saja. Dalam perkembangannya, bentuk pembebasan kewajiban dalam pengampunan pajak menjadi beragam berdasarkan perbedaan pembebasan utang pajak dan/atau pembebasan sanksi (administrasi dan pidana).

Pemberian *tax amnesty* tersebut digantungkan pada waktu tertentu yang terbatas, artinya apabila dalam tenggang waktu yang ditentukan wajib pajak tidak memanfaatkan atau menggunakan *tax amnesty*, maka penagihan pajak akan dilakukan terhadap kewajiban perpajakan yang belum/tidak dilaksanakan sesuai

dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku. Meskipun *tax amnesty* termasuk pengertian insentif, akan tetapi terdapat perbedaan antara insentif yang diatur dalam peraturan perpajakan dan penanaman modal dengan *tax amnesty*.

Insentif yang pertama merupakan pengecualian penerapan Undang-Undang perpajakan berdasarkan peraturan perundang-undangan, sehingga pembebasan pajak atau keringanan pajak yang diberikan kepada wajib pajak sejak awal merupakan tindakan yang legal. Dalam hal pembebasan atau keringanan pajak tersebut menimbulkan kerugian pada negara, maka kerugian negara tersebut bukan disebabkan oleh tindakan atau perbuatan wajib pajak, melainkan disebabkan oleh peraturan perundang-undangan itu sendiri, sebagai implementasi dari kebijakan pemerintah. Sementara itu insentif yang kedua berupa pengampunan pajak (*tax amnesty*), pembebasan pajak atau pengampunan pajak diberikan terhadap pajak-pajak yang seharusnya dibayar atau terhutang tetapi tidak atau tidak sepenuhnya dilakukan pembayaran. Dengan demikian dalam *tax amnesty*, pengampunan pajak diberikan terhadap wajib pajak yang telah melakukan pelanggaran atas peraturan perundang-undangan perpajakan, yang menimbulkan atau menyebabkan kerugian pada negara. Dengan demikian kerugian negara sebelum diberikan *tax amnesty*, disebabkan oleh perbuatan wajib pajak.

Dari aspek hukum, khususnya peraturan perundang-undangan, persoalan pengampunan pajak (*tax amnesty*) mengandung 2 (dua) substansi hukum, yaitu legitimasi mengenai tidak memberlakukan peraturan perundang-undangan yang berlaku, terutama tentang sanksi administrasi dan sanksi pidana dan

bentuk hukum pengaturan pengampunan pajak itu sendiri. Pemberian insentif khususnya pengampunan pajak pada realisasinya akan menimbulkan berbagai dampak :

Pertama, menimbulkan ketidakadilan (*inequitable*) karena hanya wajib pajak tertentu saja yang akan memperoleh atau menikmati.

Kedua, rentan untuk disalahgunakan sehingga perlu ekstra pengawasan dari administrasi pajak.

Ketiga, insentif pajak sebagai subsidi pemerintah akan mengakibatkan hilangnya potensi penerimaan negara dari sektor pajak.

Persoalan di atas sangat penting untuk diteliti mengingat kebijakan pemerintah berupa pengampunan pajak harus mempunyai landasan hukum yang kuat sesuai dengan prinsip legalitas dan keadilan hukum.

II. HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Pengertian Pengampunan pajak

Secara etimologis, istilah pengampunan pajak berasal dari kata "*tax amnesty*", suatu konsep yang telah diterapkan di beberapa negara seperti Amerika Serikat, Jerman, Kanada, Swedia, Belanda, Norwegia, Belgia, Perancis, Swiss, Finlandia, Portugal, Rusia, Irlandia, Italia, Malaysia, Pakistan, Srilanka, India, Filipina, Selandia Baru, Australia, Chili, Kolombia, Costa Rica, Ekuador, Indonesia, Bolivia, Venezuela, Puerto Rico, Honduras, Meksiko, Panama, Brasil, Argentina.³

Kata *amnesty* (amnesti) berasal dari bahasa Yunani "*amnestia*" yang dapat

diartikan, melupakan atau suatu tindakan melupakan.⁴ Para ahli mengartikan amnesti kedalam pengertian yang berbeda-beda, sesuai dengan bidang penerapan hukumnya, diantaranya sebagai konsep pada peniadaan atau penghapusan tanggung jawab pidana, misalnya "*..... a general overlooking or pardon of past offenses by the ruling authority*" atau sebuah tindakan dimana "*which crimes against the government up to a certain date are so obliterated that they can never be brought into charge*".⁵

Dalam bahasa Inggris, amnesti sering dikaitkan dengan istilah "*pardon*" yang berarti pemaafan atau pengampunan.

Secara historis amnesti merupakan peninggalan dari jaman atau masa kerajaan, dimana seorang raja yang sangat berkuasa mempunyai kekuasaan untuk menghukum dan termasuk mengurangi hukuman sebagai tindakan murah hati dari seorang raja. Pada masa sekarang, istilah amnesti banyak digunakan untuk menggambarkan pengertian-pengertian yang lebih umum sebagai ukuran yang dianggap lebih tepat untuk dipakai guna menghadapi pelanggaran-pelanggaran yang tingkat kriminalitasnya dinilai lebih baik dilupakan. Di Amerika Serikat, istilah *amnesty* juga biasa diidentikan dengan *pardon* atau pengampunan.⁶

Secara umum amnesti merupakan hak kepala negara untuk meniadakan akibat hukum yang mengancam suatu perbuatan atau sekelompok kejahatan politik. Dalam

³ James Alm. *Tax Policy Analysis : The Introduction of a Russian Tax Amnesty*, Georgia State University, International Studies Program, Working Paper, October 1998, Hlm. 1.

⁴ Webster New Twentieth Century Dictionary, Edisi Kedua, Dikutip dari Ifdhal Kasim. *Menghadapi Masa Lalu : Mengapa Amnesti*, dalam Majalah Lembaga Studi dan Advokasi Masyarakat (ELSAM), No. 2 Tahun I, Agustus 2000, Jakarta, Hlm. 2.

⁵ *Ibid*, Hlm. 2.

⁶ Jimly Asshiddiqie, *Pokok-Pokok Hukum Tata Negara Indonesia Pasca Reformasi*, PT Bhuna Ilmu Populer, Jakarta, 2007, Hlm. 344.

sistem UUD 1945, amnesti merupakan hak mutlak atau hak prerogratif Presiden sebagai kepala negara (Pasal 14 ayat (2) UUD 1945). Dalam hukum positif, pengaturan amnesti juga dapat ditemukan dalam Undang-Undang Darurat No. 11 Tahun 1954 Tentang Amnesti dan Abolisi.⁷ Selain Undang-Undang Darurat tersebut, pengertian amnesti juga disinggung dalam Undang-Undang No. 27 Tahun 2004 tentang Komisi Kebenaran dan Rekonsiliasi (KKR). Berdasarkan UUKKR, amnesti merupakan pengampunan yang diberikan oleh Presiden kepada pelaku pelanggaran hak asasi manusia yang berat dengan memperhatikan pertimbangan DPR.

Undang-Undang No. 27 Tahun 2004 yang didasarkan pada Ketetapan MPR No. XXVI Tahun 2000 tentang Pemantapan Persatuan dan Kesatuan Nasional, mengakui bahwa pemberian amnesti merupakan hak prerogratif Presiden. Komisi Kebenaran dan Rekonsiliasi hanyalah memberikan rekomendasi berupa pertimbangan hukum kepada Presiden. Pemberian amnesti atau pengampunan kepada pelaku pelanggaran hak asasi manusia diberikan dalam perspektif kepentingan bersama sebagai bangsa (Indonesia).

Pemberian amnesti dilatarbelakangi oleh penyelesaian hukum atas pelanggaran HAM yang tidak pernah tuntas sehingga menimbulkan ketidakpuasan bagi keluarga korban serta munculnya ketegangan politik yang sangat membahayakan keamanan dan stabilitas pemerintahan. Dalam UUKKR amnesti didasarkan pada pertimbangan yang lebih luas yaitu keutuhan kesatuan dan persatuan nasional, dengan melalui

prosedur pengakuan kesalahan dari pihak pelaku pelanggaran, penyesalan dan permintaan maaf kepada korban atau keluarga.

Dari uraian di atas dapat ditarik beberapa hal pokok yang terkait dengan amnesti, yaitu :

- a. Kewenangan amnesti hanya berada pada wewenang Presiden dalam kedudukan sebagai kepala negara atau simbol negara. Jabatan apapun yang ada dalam negara tidak mempunyai kewenangan untuk memberikan amnesti.
- b. Pemberian amnesti mempunyai akibat hukum, hilangnya kesalahan pelaku kejahatan/pelanggaran, sehingga terhadap pelaku dibebaskan dari sanksi atau ancaman baik pidana maupun administrasi.
- c. Sesuai dengan tuntutan konsep negara hukum modern, penjatuhan amnesti harus diberi wadah dalam bentuk undang-undang dengan pertimbangan bahwa selain sanksi yang dihapuskan diatur dalam undang-undang, juga pengaturan dalam undang-undang lebih kuat mempunyai dasar hukum, karena mendapat persetujuan dari legislatif. Pengampunan pajak menyebabkan tidak diterimanya sejumlah uang oleh negara berdasarkan hukum.
- d. Amnesti diberikan pada moment tertentu tidak setiap saat. Moment tersebut dapat dikaitkan dengan pertimbangan politik, ekonomi nasional, keutuhan persatuan dan kesatuan negara, dan sebagainya.

Pada masa sekarang *amnesty* sebagai konsep pengampunan hukuman diterapkan dalam berbagai bidang, tidak hanya dalam rezim hukum pidana, tapi juga diberlakukan dalam bidang politik, hak

⁷ Menurut Pasal 4 Undang-Undang Nomor : 11/Drt/1954, amnesti merupakan penghapusan akibat hukum dari orang-orang yang melakukan tindak pidana, yang diberikan oleh Presiden.

asasi manusia, ekonomi dan pajak. Dengan menggunakan pengertian *amnesty* yang diuraikan sebelumnya, maka pengampunan pajak (*tax amnesty*) merupakan konsep penghapusan sanksi yang diberikan oleh Presiden dalam keadaan atau situasi tertentu kepada wajib pajak yang telah melakukan pelanggaran terhadap undang-undang perpajakan.

Dengan demikian, *tax amnesty* merupakan pemberian fasilitas perpajakan berupa pembebasan dalam periode atau tenggang waktu tertentu dari pengenaan, pemeriksaan, pengusutan, dan penuntutan atas harta kekayaan atau penghasilan yang sebelumnya tidak atau belum sepenuhnya dikenakan pajak yang dilandasi oleh adanya pengakuan kesalahan dari wajib pajak dengan menyesali kesalahan tersebut dan janji tidak akan mengulangi kesalahan. Pengampunan pajak merupakan kesempatan yang diberikan dalam waktu terbatas kepada kelompok pembayar pajak tertentu untuk membayar sejumlah uang tertentu sebagai pembebasan tanggung jawab (termasuk bunga dan denda) dalam kaitan dengan tahun pajak sebelumnya tanpa adanya kekhawatiran untuk dituntut pidana.⁸ Berdasarkan pengertian di atas, *amnesty* (pengampunan) di bidang pajak dapat diartikan sebagai pembebasan kepada wajib pajak untuk melaksanakan/memenuhi kewajiban membayar pajak termasuk sanksi administrasi dan tuntutan pidana, dan sebagai kompensasinya terhadap wajib pajak dikenakan kewajiban untuk membayar pajak sejumlah uang tertentu.

Mengingat pengampunan pajak dikaitkan dengan keadaan atau situasi tertentu, maka masa pemberian pengampunan ditentukan secara terbatas, atau dengan kata lain dibatasi waktu tertentu. Ide dasar

pengampunan pajak ini adalah untuk mendorong pembayar pajak yang selama ini telah menunggak pajak, karena melakukan pelanggaran baik dengan cara tidak membayar pajak maupun membayar pajak tapi tidak sepenuhnya. Pengampunan pajak menyebabkan tidak diterimanya sejumlah uang yang berdasarkan hukum seharusnya diterima oleh negara.

Pengampunan pajak dalam perspektif keadilan.

a. Keadilan dalam pembebasan utang pajak.

Keadilan merupakan salah satu kebutuhan hidup manusia yang bersifat mutlak pada tempat dan situasi apapun di dunia, meskipun konsep dan isinya akan berbeda-beda sesuai dengan nilai-nilai yang diyakini pada kelompok masyarakat tertentu. Oleh karena itu, konsep dan definisi keadilan sangat beraneka ragam. Dengan mengutip berbagai pendapat para tokoh, Soetjipto Rahardjo telah menginventarisir 9 rumusan tentang keadilan sebagai berikut :

- a. memberikan kepada setiap orang apa yang seharusnya diterima;
- b. memberikan kepada setiap orang yang menurut hukum menjadi haknya;
- c. kebijakan untuk memberikan hasil kepada setiap orang untuk mendapat bagiannya;
- d. kebebasan orang untuk melakukan apapun sepanjang tidak melanggar kebebasan orang lain;
- e. memberikan pemuasan kebutuhan semua orang;
- f. persamaan pribadi semua orang ;
- g. kemerdekaan setiap orang untuk mengejar kemakmuran;
- h. pemberian peluang kepada setiap orang mencari kebenaran;

⁸ Supra, Hlm. 16

-
- i. kebebasan untuk mengembangkan kepentingan-kepentingan dalam kedudukan yang sama.⁹

Begitu beragamnya pengertian keadilan, analisis terhadap pengampunan pajak akan lebih difokuskan pada aspek hukum, karena keadilan merupakan salah satu nilai dasar hukum disamping kegunaan dan kepastian.¹⁰ Dengan demikian keadilan dalam hukum tidak hanya sekedar hak dan kewajiban sebagaimana yang ditentukan atau diperintahkan dalam undang-undang, keadilan yang berdiri sendiri terlepas dari nilai-nilai dasar yang lainnya. Demikian pula tidak dapat diukur dalam konsep keadilan yang dikenal dalam literatur pajak, yaitu keadilan vertikal dan keadilan horizontal, yang menghasilkan tarif progresif semata-mata sebagai wujud dari prinsip semakin besar kemampuan atau daya pikul seseorang semakin besar pajak yang harus di bayar. Inilah konsep daya pikul yang dikemukakan Adam Smith yang berasal dari prinsip "ability to pay".

Di awal telah dikemukakan bahwa teori pemungutan pajak hanya mungkin dapat sesuai dan berlaku dalam suatu konsep kenegaraan, konsepsi masyarakat dan konsepsi filsafat hukum tertentu. Oleh karena itu pertimbangan mengenai teori pajak pada akhirnya merupakan masalah hukum yang mempunyai dimensi nilai. Berdasarkan pada nilai dasar hukum di atas, maka pengampunan pajak dalam perspektif keadilan harus pula memperhatikan nilai-nilai kepastian dan kemanfaatan.

Kebutuhan terhadap keadilan tidak akan pernah berhenti, terlepas dari suku, bangsa, budaya, daerah, agama dan sebagainya, lebih-lebih tuntutan dalam

konteks pajak mengingat pembayaran pajak tidak mengenal kontraprestasi langsung yang dapat diterima oleh pembayar pajak. Persoalan keadilan dalam pengampunan pajak muncul ketika pengampunan pajak tidak diberikan kepada semua wajib pajak melainkan terbatas hanya diberikan kepada wajib pajak yang telah melakukan pelanggaran atau tidak patuh melaksanakan kewajiban perpajakan. Dengan pengampunan pajak maka utang pajak yang tadinya harus dibayar menjadi hapus, dengan kata lain pengampunan mengakibatkan hapusnya kewajiban untuk membayar pajak yang terhutang sebelumnya.

Mengingat utang pajak merupakan perikatan (yang timbul karena undang-undang), maka hapusnya kewajiban untuk membayar utang (pajak) harus meninjaunya dari konsep hukum perdata. Hapusnya kewajiban atau utang yang timbul karena perikatan, dalam KUHPerdata diatur Pasal 1381. Pasal tersebut menentukan 10 (sepuluh) cara hapusnya perikatan yaitu pembayaran, penawaran pembayaran tunai dengan diikuti penyimpanan atau penitipan, pembaharuan utang (novasi), perjumpaan utang (kompensasi), percampuran utang, pembebasan utang, musnahnya barang yang terutang, kebatalan atau pembatalan, berlakunya suatu syarat batal dan daluwarsa.

Dari kesepuluh cara hapusnya perikatan di atas, tidak ada/ tidak dikenal penyebutan cara pengampunan, lebih-lebih hapusnya utang pajak melalui pengampunan ini diatur atau ditetapkan dalam Keputusan Presiden (No. 26/1984). Harus diakui bahwa utang (pajak) pada dasarnya tunduk pada kaidah hukum perdata, akan tetapi mengingat pajak merupakan hak monopoli negara maka utang pajak mempunyai aspek hukum

⁹ Satjipto Rahardjo, *Op.Cit.*, Hlm. 163

¹⁰ Radbruch, *Loc.cit.*

publik (administrasi negara). Dalam hubungan antara hukum perdata dengan hukum publik (administrasi negara), maka menurut Paul Scholten terjadi hubungan antara hukum umum dan hukum khusus sehingga berlaku asas *lex specialis derogat lex generalis*. Asas ini mendudukan Hukum Perdata sebagai hukum yang umum dan Hukum Administrasi (hukum pajak) sebagai hukum yang khusus.¹¹

KUHPerdata tidak memberikan pengertian atau definisi tentang apa yang dimaksudkan pembebasan utang. Mariam Darus Badruzaman memberikan pemahaman bahwa pembebasan utang ialah perbuatan atau pernyataan kehendak dari kreditur untuk membebaskan debitur dari perikatan dan pernyataan kehendak tersebut diterima oleh debitur.¹² Sementara itu menurut R. Setiawan pembebasan utang adalah perbuatan hukum dimana kreditur melepaskan hak untuk menagih piutangnya dari debitur.¹³

Adanya pernyataan kehendak dari debitur menunjukkan bahwa perikatan yang timbul karena perjanjian dalam hukum perdata, merupakan hubungan hukum yang bertimbal balik artinya para pihak kreditur dan debitur mempunyai hak dan kewajiban masing-masing. Oleh karena itu kesepakatan para pihak menjadi syarat sah perjanjian (Pasal 1320 KUHPerdata). Hal ini berbeda dengan perikatan dalam pajak, yang timbul karena undang-undang sehingga kesepakatan sebagai syarat

perjanjian tidak berlaku dalam (perikatan) pajak.

Sebagai konsekuensinya maka pembebasan (utang) pajak yang membawa akibat hapusnya perikatan tidak memerlukan persetujuan dari wajib pajak. Dengan demikian pembebasan utang (pokok) pajak sebagai akibat pengampunan pajak dapat dilakukan secara sepihak oleh negara, atau dengan kata lain hak negara sebagai kreditur untuk menagih pajak dapat dilepaskan tanpa harus mendapat persetujuan dari wajib pajak. Pernyataan sepihak atas pembebasan utang pajak harus dinyatakan dalam Undang-Undang Pengampunan Pajak. Dalam Kep.Pres. No. 26 Tahun 1984 dan Pen.Pres. No. 5 Tahun 1964, pernyataan tersebut tidak dirumuskan secara eksplisit, lebih-lebih karena dalam kedua peraturan tersebut tidak memberikan pengertian atau definisi tentang pengampunan pajak itu sendiri.

Kedua peraturan di atas hanya menyebut secara implisit mengenai pembebasan utang pajak dengan merumuskan "atas pajak-pajak yang belum pernah atau belum sepenuhnya dikenakan atau dipungut" diberikan pengampunan dengan kewajiban membayar (uang) tebusan, dan terhadapnya tidak akan dilakukan pengusutan fiskal maupun penyidikan dan penuntutan pidana. Dari rumusan di atas, maka secara sukarela negara melepaskan hak untuk menagih utang pajak, dengan kata lain membebaskan kewajiban membayar pajak, dengan kata lain membebaskan kewajiban membayar pajak.

Terdapat 2 (dua) hal yang menyangkut perbedaan perlakuan atas pemberlakuan pengampunan pajak yang berkenaan dengan keadilan di bidang hukum yaitu :

¹¹ Paul Schalten, dikutip dari Santoso Brotodihardjo, *Op.Cit.* Hlm. 9.

¹² Mariam Darus Badruzaman, KUHPerdata Buku III Hukum Perikatan Dengan Penjelasannya, Alumni Bandung, Edisi Kedua, Cetakan I, 1996, Hlm. 187.

¹³ R. Setiawan, Pokok-Pokok Hukum Perikatan, Penerbit Putra Abardin, Bandung, Cetakan ke enam, 1999, Hlm. 120.

Pertama, pengampunan hanya diberikan bagi wajib pajak yang jelas-jelas sudah melakukan pelanggaran;

Kedua, pengampunan pajak tidak berlaku bagi wajib pajak (yang telah melakukan pelanggaran) yang pada saat berlakunya Kep.Pres. No. 26 Tahun 1984 sedang dilakukan pemeriksaan atau penyidikan. Jumlah utang pajak yang sudah pasti sebagai hasil pemeriksaan dan penuntutan tetap harus dibayar.

Ketentuan semacam itu dapat dibenarkan sepanjang hal tersebut ditetapkan dengan undang-undang. Mengenai adil tidaknya materi pengampunan pajak yang diatur, akan ditentukan oleh sikap yang kita ambil terhadap hubungan antara hukum dan keadilan, karena hukum bukanlah keadilan, demikian pula sebaliknya, keadilan tidak identik dengan hukum. Hal ini diakui oleh Kelsen, yang menyatakan bahwa pengertian hukum harus dibedakan dari pengertian keadilan (Kelsen, Hal. 402). Hukum termasuk peraturan perundang-undangan hanya merupakan instrumen untuk memperoleh keadilan.

Persoalan tentang keadilan, apa yang adil dan apa yang tidak adil semakin lama semakin kompleks. Hal ini disebabkan semakin kompleksnya pola kebutuhan hidup manusia seiring dengan terbatasnya sumberdaya yang tersedia yang diperlukan untuk memenuhi kebutuhan hidupnya. Keadaan ini akan berpengaruh kepada negara sebagai penyedia kebutuhan hidup masyarakat, berlandaskan pada keadilan. Dalam konteks pajak, keadilan lebih ditekankan pada pembagian beban yang harus ditanggung masyarakat (*distributif*) untuk membiayai kebutuhan bersama.

Dalam hal ini hukum berperan sebagai wadah atau tempat dalam mana beban pajak diatur sehingga hukum lebih

menampakkan atau menonjolkan fungsi legalitasnya. Legalitas sebagai implementasi dari kepastian hukum dalam tataran empiris tidak akan selalu menghasilkan keadilan.

Apabila uraian di atas diterapkan pada pengampunan pajak, maka sulit untuk memberikan dasar pembenaran pengampunan pajak dari sudut keadilan pembayar pajak yang jujur, kecuali apabila didasarkan pada asumsi bahwa semua orang tidak suka membayar pajak. Dengan rasa tidak suka ini, maka orang tidak akan membayar pajak sesuai dengan jumlah utang yang seharusnya menurut undang-undang. Dengan demikian pengampunan pajak lebih menekankan pada aspek manfaat yang diperoleh negara dan kepastian hukum. Keadilan dalam pengampunan pajak hanya ditemukan pada wajib pajak yang melakukan pelanggaran, dalam bentuk pembebanan uang tebusan sebagai kompensasi dari sanksi (korektif) berdasarkan berat ringannya pelanggaran yang dilakukan.

Dalam Kep.Pres No. 26 Tahun 1984, tidak memasukkan SPT merupakan pelanggaran yang lebih berat daripada memasukkan SPT yang tidak benar/lengkap. Memasukkan SPT yang tidak lengkap atau tidak sesuai dengan yang sebenarnya mempunyai arti telah membayar pajak tetapi kurang dari yang seharusnya, sementara tidak memasukkan SPT berarti tidak membayar pajak sama sekali. Oleh karena itu uang tebusan yang dikenakan terhadap wajib pajak yang tidak memasukkan SPT lebih besar daripada uang tebusan yang harus dibayar oleh wajib pajak yang telah memasukkan SPT. Demikian pula halnya dengan uang tebusan yang diterapkan dalam Pen.Pres No. 5 Tahun 1964.

Perbedaan pengenaan uang tebusan bagi wajib pajak yang telah melakukan pelanggaran didasarkan pada manfaat yang diperoleh atas penggunaan dana yang belum pernah dikenakan pajak. Apabila dana yang diperoleh dari hasil pelanggaran pajak digunakan untuk modal investasi di bidang usaha yang ditetapkan pemerintah, kewajiban membayar uang tebusan lebih rendah daripada penggunaan dana untuk tujuan lain.

b. Keadilan dalam pembebasan sanksi administrasi.

Sebagaimana telah diuraikan dalam pembahasan sebelumnya, sanksi administrasi merupakan sanksi yang dikenakan oleh administrasi negara berdasarkan wewenang yang dimilikinya dengan tujuan agar warga mentaati kaidah-kaidah hukum administrasi.

Penjatuan sanksi administrasi yang bersumber dari wewenang pemerintahan dapat dibedakan ke dalam wewenang bebas dan wewenang terikat. Wewenang terikat merupakan wewenang yang diberikan kepada administrasi negara tertentu yang normanya sudah ditentukan secara tegas dalam norma dasarnya. Administrasi negara tidak dapat melakukan perbuatan hukum lain, selain tindakan hukum yang sudah ditentukan. Sebaliknya dalam wewenang yang bebas, administrasi memiliki kebebasan untuk memilih perbuatan hukum apa yang dapat dilakukan berdasarkan kewenangan yang dimilikinya.

Dalam hal ini administrasi negara memiliki ruang gerak kebebasan untuk melaksanakan kewenangannya (*discretionaire*). Kebebasan untuk menentukan penilaian atas tindakan hukum apa yang akan dilakukan, dapat bersifat obyektif maupun subyektif. Kebebasan penilaian yang subyektif misalnya apabila

dalam peraturan dasarnya dirumuskan dengan kalimat "dapat". Perkataan dapat menunjukkan adanya wewenang bebas yang dimiliki administrasi negara untuk melakukan suatu perbuatan tertentu berdasarkan penilaiannya sendiri.

Dalam konteks pengenaan sanksi administrasi dalam pajak, diatur dalam Undang-Undang No. 6 Tahun 1983 sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 Tentang KUP. Dari semua pasal yang mengatur sanksi administrasi, baik berupa denda, kenaikan maupun bunga tidak ditemukan perkataan "dapat", sebagaimana dimaksudkan dalam pengertian wewenang bebas, sehingga penjatuan sanksi administrasi dalam undang-undang pajak dikategorikan sebagai wewenang terikat. Akan tetapi Pasal 36 ayat (1) Undang-Undang KUP 1983 memberikan pula wewenang bebas kepada Direktur Jendral Pajak untuk mengurangi atau menghapuskan sanksi administrasi, apabila sanksi administrasi tersebut dikenakan karena kekhilafan wajib pajak. Pasal ini berbunyi sebagai berikut :

"Direktur Jendral Pajak dapat mengurangi atau menghapuskan sanksi administrasi berupa bunga, denda dan kenaikan yang terutang menurut ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan dalam hal sanksi tersebut dikenakan karena kekhilafan wajib pajak atau bukan karena kesalahannya".

Ketentuan yang sama ditemukan pula dalam Pasal 36 ayat (1) Undang-Undang KUP Tahun 2007. Berdasarkan ketentuan Pasal 36 ayat (1) di atas, pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi hanya dapat dilakukan apabila sanksi administrasi yang dikenakan bukan diakibatkan oleh perbuatan wajib pajak yang dilakukan secara sengaja.

Dari bunyi ketentuan di atas, wewenang menghapuskan sanksi administrasi sebagaimana diatur dalam Pasal 36 ayat (1) selain mengandung wewenang bebas, juga mengandung wewenang terikat. Wewenang terikat ditunjukkan dengan adanya syarat bukan dilakukan dengan sengaja (kekhilafan). Sampai sejauhmana administrasi negara (fiskus) mempunyai kewenangan untuk membebaskan sanksi administrasi, akan berkaitan dengan masalah diskresi yang dimiliki administrasi negara, yaitu suatu kebijakan berdasarkan kebebasan untuk bertindak atau mengambil keputusan atas inisiatif sendiri dalam rangka menyelesaikan berbagai permasalahan yang sulit yang membutuhkan penanganan secara tepat.¹⁴

Argumentasi atau alasan dalam hubungan dengan penghapusan denda administrasi adalah menyangkut penerimaan negara. Peningkatan penerimaan negara di masa yang akan datang akan lebih memudahkan pencapaian kesejahteraan masyarakat dengan membiayai kepentingan umum. Pengenaan denda administrasi terhadap pajak-pajak yang tidak atau kurang dibayar pada tahun-tahun sebelumnya akan menyebabkan hutang pajak yang harus dibayar semakin besar sehingga akan menimbulkan penolakan dari pihak wajib pajak. Dengan menggunakan batas waktu daluwarsa penagihan selama 5 tahun (Pasal 22 KUP 1983), wajib pajak harus membayar sanksi administrasi selama waktu tersebut dan ini akan memberatkan wajib pajak. Oleh karena itu kumulasi pengenaan sanksi administrasi untuk beberapa tahun merupakan tindakan yang kurang

berdayaguna dan berhasilguna bagi penerimaan negara. Penejelasan pasal di atas menyatakan bahwa penghapusan atau pengurangan dimaksud berlandaskan pada unsur keadilan.

Harus diakui, tidak ada ukuran obyektif tentang keadilan atau ketidakadilan, apabila penilaiannya didasarkan atau ditentukan oleh budaya masyarakat yang diyakininya, yang muncul adalah keadilan yang bersifat subyektif. Dalam ilmu hukum yang muncul adalah prinsip-prinsip umum dalam perumusan Undang-Undang seperti kesamaan dalam kedudukan hukum, keseimbangan hak dan kewajiban, hak untuk membela/melindungi kepentingannya dan sebagainya.

Dalam pengampunan pajak keadilan lebih menekankan pada keadilan hukum dalam arti keadilan menurut Undang-Undang, dengan melepaskan wewenang administrasi negara (fiskus) untuk mengenakan sanksi administrasi. Keadilan membebaskan sanksi administrasi lebih menekankan pada kepentingan yang lebih besar daripada sekedar keadilan untuk kepentingan yang bersifat individual.

Wewenang memungut pajak termasuk membebaskan, mengecualikan atau melepaskan hak untuk memungut pajak merupakan kekuasaan yang ada pada negara sebagai wujud dari kedaulatan yang dimiliki negara. Demikian besarnya kekuasaan yang ada pada negara, hukumnya pun dapat diciptakan oleh negara, melalui administrasi negara.¹⁵ Dalam negara hukum Indonesia, wewenang ini harus disertai dengan pengabdian

¹⁴ Sjahran Basah, *Eksistensi* Op.Cit, Hlm. 151.

¹⁵ Hukum Administrasi yang diciptakan atau dibuat oleh administrasi negara sendiri oleh Prajudi Atmosudirdjo, dinamakan *Hukum Administrasi Negara Otonom*. Lihat Prajudi Atmosudirdjo, *Hukum Administrasi Negara*, Ghalia Indonesia, Jakarta, cetakan ke 9, 1988, Hlm. 55.

kepada masyarakat dalam upaya menciptakan kesejahteraan umum sehingga menjelma menjadi keadilan. Dalam hubungannya dengan fungsi pajak, maka pembebasan sanksi administrasi merupakan wujud dari fungsi mengatur (*regulerend*) pajak. Pembebasan sanksi administrasi dalam pengampunan pajak sebagai implementasi dari fungsi mengatur, bertujuan untuk memberikan motivasi atau dorongan kepada wajib pajak agar di masa-masa mendatang melaksanakan hak dan kewajiban perpajakan sesuai dengan Undang-Undang. Hak memungut pajak oleh negara membawa kewajiban kepada negara untuk memajukan kesejahteraan umum.

c. Keadilan dalam pembebasan penuntutan pidana.

Sesuai dengan KUHAP, penuntutan pidana merupakan tindak lanjut setelah dilakukan penyidikan oleh pihak penyidik (Polisi/PPNS), yang sudah menjadi wewenang kejaksaan. Baik penyidikan maupun penuntutan berkaitan dengan tindak pidana yang dilakukan oleh wajib pajak, oleh karena itu eksistensi wewenang penyidik maupun penuntut (jaksa) ditentukan oleh perbuatan yang diklasifikasikan sebagai tindak pidana.

Secara sederhana tindak pidana diartikan sebagai perbuatan yang oleh undang-undang diancam dengan sanksi pidana. Sanksi pidana dalam pajak diatur dalam Undang-Undang KUP sebagaimana diubah terakhir dengan Undang-Undang No. 28 Tahun 2007, mulai Pasal 38 sampai dengan Pasal 43 A dalam Bab VIII di bawah judul Ketentuan Pidana. Ketentuan ini berlaku untuk semua undang-undang pajak seperti PPh, PPN, PBB dan sebagainya. Sanksi pidana yang diancamkan adalah berupa penjara,

kurungan dan denda. Dengan diberikannya sanksi pidana, maka muncul istilah tindak pidana pajak atau tindak pidana fiskal.

Menurut Sudarto, Hukum pidana fiskal bukanlah hukum pidana khusus melainkan Hukum Administrasi, dan apabila ada segi hukum pidananya, itupun bersifat khas, ialah bersifat administratif,¹⁶ sehingga tindak pidana pajak (fiskal) disebut delik administratif. Pemberian sanksi pidana dalam pajak dianggap sebagai wujud keadilan retributif, sebagai imbalan atas kejahatan/pelanggaran yang dilakukannya.

Pengenaan atau ancaman sanksi pidana terhadap pelanggaran norma-norma hukum administratif dapat saja dilakukan sebagaimana yang sering terjadi selama ini (kriminalisasi), sepanjang instrumen yang ada dalam hukum administrasi tidak cukup efektif untuk mempertahankan kaidah hukum administratif tersebut.

Menurut Wiryono Prodjodikoro, norma-norma atau kaidah-kaidah dalam bidang hukum tata usaha negara dan hukum tata negara harus pertama-tama ditanggapi dengan sanksi administrasi, begitu pula norma-norma dalam bidang hukum perdata, pertama-tama harus ditanggapi dengan sanksi perdata.¹⁷ Selanjutnya beliau menyatakan bahwa batas antara hukum pidana disatu pihak dan hukum perdata, hukum tata negara dan hukum tata usaha negara dipihak lain, ada pada rasa keadilan. Dihubungkan dengan kerugian negara yang diakibatkan oleh perbuatan wajib pajak, maka cukup adil apabila sanksi yang dikenakan terhadap wajib pajak adalah berupa pembayaran atas kerugian negara

¹⁶ Sudarto, *Kapita Selekta Hukum Pidana*, Alumni Bandung, cetakan ke 3, 2006, Hlm. 62.

¹⁷ Wirjono Prodjodikoro, *Asas-Asas Hukum Pidana di Indonesia*, PT. Eresco Bandung, 1986, Hlm....

tersebut. Dalam hal ini sanksi pidana hanyalah bersifat *ultimum remedium*.

Kebijakan kriminalisasi terhadap perbuatan-perbuatan tertentu menurut Sudarto antara lain harus memperhatikan prinsip-prinsip "biaya dan hasil" (*cost-benefit principle*) dan kapasitas atau kemampuan daya kerja dari badan-badan penegak hukum, jangan sampai melampaui beban tugas penegak hukum (*overbelasting*). Dengan kesadaran dan pengetahuan masyarakat Indonesia terhadap kewajiban perpajakan dapat dibayangkan berapa banyak masyarakat Indonesia dipenjara karena kurang atau tidak membayar pajak dengan benar sesuai dengan peraturan perundang-undangan. Semakin banyaknya tindakan yang diancam pidana, akan menimbulkan krisis kriminalisasi.

Pembebasan terhadap penyidikan dan penuntutan pidana hanya semata-mata menghentikan proses pemeriksaan di depan pengadilan dengan konsekuensi tidak dikenakannya sanksi pidana, sementara perbuatan wajib pajak masih tetap dikualifikasikan sebagai tindak pidana. Penghapusan penyidikan dan penuntutan pidana dalam pengampunan pajak akan cukup memberi dorongan bagi wajib pajak untuk ikut serta dalam program pengampunan pajak, tidak sekedar penghapusan sanksi administrasi saja. Hal ini pula yang menyebabkan *sunset policy* kurang diminati karena penyidikan dan penuntutan pidana akan tetap berjalan. Oleh karena itu dalam pengampunan pajak ke depan sebaiknya tidak hanya sekedar menghapuskan sanksi administrasi disamping utang pokok tapi juga sanksi pidana.

Pengenaan sanksi pidana kepada wajib pajak tidak lebih menguntungkan daripada pengenaan sanksi administrasi

(denda, bunga atau kenaikan) karena pengenaan sanksi pidana baik penjara maupun kurungan tidak akan menghasilkan penerimaan negara. Malahan sebaliknya akan menambah beban negara untuk mengurus wajib pajak-wajib pajak yang dipenjara. Dalam sistem hukum yang dianut pengenaan sanksi pidana pun tidak mengakibatkan utang pajak menjadi hapus. Persoalan kedepan adalah tentang keberadaan sanksi pidana itu sendiri dalam hukum pajak. Apabila sanksi pidana mau tetap dipertahankan dalam Undang-Undang pajak, maka perlu dipertimbangkan kembali sanksi yang tepat bagi wajib pajak.

Dalam sistem KUHP, dikenal hukuman pidana pokok dan pidana tambahan yang diatur dalam Pasal 10. Dari jenis pidana pokok yang diatur dalam Pasal 10 tersebut hanya pidana denda yang tidak bersifat pembatasan kemerdekaan orang, seperti halnya pidana tambahan berupa pencabutan hak-hak tertentu, perampasan barang-barang dan pengumuman putusan hakim.

Dalam ketentuan Pasal 30 ayat (2) KUHP apabila hukuman denda tidak dibayar maka diganti dengan kurungan. Menurut Muladi dan Barda Nawawi¹⁸ sedikit sekali tindak pidana yang hanya diancam dengan pidana denda. Untuk kejahatan dalam Buku II hanya terdapat satu delik yaitu dalam Pasal 403, sedangkan untuk

pelanggaran dalam Buku III hanya terdapat dalam 40 Pasal dari keseluruhan pasal-pasal tentang pelanggaran.

Dengan mendasarkan pada prinsip-prinsip kriminalitas di atas, apalagi dengan diterimanya korporasi sebagai pelaku tindak pidana, sanksi pidana dalam undang-undang pajak cukup dikenakan pidana

¹⁸ Sudarto, *Op.Cit.* Hlm. 178.

denda saja, karena selain lebih efisien, negarapun dapat memperoleh manfaat berupa penerimaan negara.

III. PENUTUP

Keadilan dalam model atau bentuk pengampunan pajak tidak dapat dijawab oleh teori keadilan beban pajak, berupa keadilan horizontal dan vertikal. Kebijakan pengampunan pajak tidak dapat dilepaskan dari tujuan pemungutan pajak itu sendiri yaitu untuk kesejahteraan umum, melampaui individu-individu pembayar pajak. Sesuai dengan konsep negara hukum, pengampunan pajak sebagai produk hukum di bidang perpajakan harus dapat mencerminkan tujuan hukum itu sendiri yaitu keadilan, kepastian dan manfaat bagi seluruh masyarakat. Saran yang dapat diberikan adalah Penggunaan model pengampunan pajak berupa pembebasan kewajiban membayar utang pajak yang sebelumnya tidak dibayar dan pembebasan dari pengenaan sanksi harus diikuti penegakkan hukum yang tegas pasca pengampunan dengan mengutamakan instrumen hukum administrasi. Oleh karena itu perlu dilakukan perubahan terhadap UUKUP.

DAFTAR PUSTAKA

BUKU

- Gustav Radbruch, *Legal Philosophy, Translated by Kurt Wilk*, Canbridge-Massachusetts, Harvard University Press, 1950.
- James Alm. *Tax Policy Analysis : The Introduction of a Russian Tax Amnesty*, Georgia State University, International Studies Program, Working Paper, October 1998.
- Jimly Asshiddiqie, *Pokok-Pokok Hukum Tata Negara Indonesia Pasca Reformasi*, PT Bhuana Ilmu Populer, Jakarta, 2007.

Mariam Darus Badruzaman, *KUHPerdata Buku III Hukum Perikatan Dengan Penjelasannya*, Alumni Bandung, Edisi Kedua, Cetakan I, 1996.

Prajudi Atmosudirdjo, *Hukum Administrasi Negara*, Ghalia Indonesia, Jakarta, cetakan ke 9, 1988.

R. Setiawan, *Pokok-Pokok Hukum Perikatan*, Penerbit Putra Abardin, Bandung, Cetakan ke enam, 1999.

Sjahran Basah, *Eksistensi dan Tolok Ukur Badan Peradilan Administrasi di Indonesia*, Alumni Bandung, 1985.

Santoso Sembiring, *Hukum Investasi*, Nuansa Dalia, Bandung, 2007.

Sudarto, *Kapita Selekta Hukum Pidana*, Alumni Bandung, cetakan ke 3, 2006.

Satjipto Rahardjo, *Op.Cit, Ilmu Hukum*, Penerbit PT Citra Aditya Bakti, Bandung, cet. Ke V, 2000.

Wirjono Prodjodikoro, *Asas-Asas Hukum Pidana di Indonesia*, PT. Eresco Bandung, 1986.

PERATURAN PERUNDANG-UNDANGAN

Keputusan Presiden No. 26 Tahun 1984
Tentang Pengampunan Pajak.

Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia 1945.

Undang-Undang Nomor : 11/Drt/1954,
Undang-Undang No. 25 Tahun 2007
Tentang Penanaman Modal..

Undang-Undang No. 14 Tahun 2002
Tentang Pengadilan Pajak.

Penetapan Presiden No. 5 Tahun 1964
Tentang Pengampunan Pajak.

SUMBER LAIN

Armida Alisyahbana, *Insentif Pajak Sebagai Daya Tarik Investasi di Indonesia*, Makalah dalam Seminar Perpajakan, Kerja Sama Tax Center Unpad dengan Direktorat Jenderal Pajak, Bandung, 6 September 2007.

Djamaludin Ancok, *Transaksi Antara Wajib Pajak dan Pemerintah Tinjauan Psikologis, Upaya Peningkatan Kegairahan Membayar Pajak*, makalah dalam seminar Kesadaran Masyarakat Dalam Membayar Pajak, dalam rangka Dies Natalis Universitas Diponegoro. Semarang 24 Oktober 1987.

Webster New Twentieth Century Dictionary, Edisi Kedua, Dikutip dari Ifdhal Kasim. *Menghadapi Masa Lalu : Mengapa Amnesti*, dalam Majalah Lembaga Studi dan Advokasi Masyarakat (ELSAM), No. 2 Tahun I, Agustus 2000, Jakarta.

PEDOMAN PENULISAN

1. Naskah bersifat orisinal, baik berupa hasil riset atau tinjauan atas suatu permasalahan hukum yang berkembang di masyarakat (artikel lepas), dimungkinkan juga tulisan lain yang dipandang memberikan kontribusi bagi pengembangan ilmu hukum.
2. Penulisan terdiri atas beberapa bab penulisan hasil penelitian terdiri dari 3 BAB, yaitu ; BAB I. PENDAHULUAN (Latar Belakang dan Rumusan Masalah) BAB II. PEMBAHASAN (Kerangka Teori dan Analisis), dan BAB III. PENUTUP (Kesimpulan dan Saran).
3. Tulisan menggunakan bahasa indonesia maupun bahasa inggris yang memenuhi kaidah bahasa yang baik dan benar, tulisan menggunakan bahasa indonesia disertai abstrak dalam bahasa inggris (200 kata) dan Kata kunci, ketentuan ini berlaku sebaliknya.
4. Setiap kutipan harus menyebutkan sumbernya, dan ditulis pada akhir kutipan dengan memberi tanda kurung (bodynote). Sumber kutipan harus memuat nama pengarang, tahun penerbitan dan halaman .Contoh : satu penulis (Bagir Manan, 1994: 20), Dua Penulis (Jimly Asshidiqqie dan M.Ali Syafa'at, 2005: 11), Tiga atau lebih penulis menggunakan ketentuan et.al (dkk). Untuk artikel dari internet dengan susunan: nama penulis, judul tulisan digaris bawah, alamat website, waktu download/unduh.
5. Naskah harus disertai dengan daftar pustaka atau referensi ,terutama yang digunakan sebagai bahan acuan langsung . Daftar pustaka dan referensi bersifat alfabetis dengan format; nama pengarang, judul buku, nama penerbit, kota terbit, dan tahun penerbitan. Contoh: Bagir Manan, Hubungan Antara Pemerintah Pusat dan Daerah Menurut UUD 1945, Pustaka Sinar Harapan, Jakarta, 1994.
6. Panjang tulisan antara 15-25 halaman, font times new roman dengan 1,15 spasi. Dalam hal hal tertentu berlaku pengecualian panjang tulisan.
7. Naskah disertai nama lengkap penulis, alamat e-mail dan lembaga tempat berafiliasi saat ini, dan hal lain yang dianggap penting.

Jurnal **KEADILAN PROGRESIF** diterbitkan oleh Program Studi Ilmu Hukum, Fakultas Hukum Universitas Bandar Lampung.

Jurnal ini dimaksudkan sebagai media komunikasi, edukasi dan informasi ilmiah bidang ilmu hukum. Dengan Keadilan Progresif diharapkan terjadi proses pembangunan ilmu hukum sebagai bagian dari mewujudkan cita-cita luhur bangsa dan negara.

Redaksi **KEADILAN PROGRESIF** menerima naskah ilmiah berupa laporan hasil penelitian, artikel lepas yang orisinal dari seluruh elemen, baik akademisi, praktisi, lembaga masyarakat yang berminat dalam pengembangan ilmu hukum.

Alamat Redaksi:

JURNAL KEADILAN PROGRESIF

Gedung B Fakultas Hukum Universitas Bandar Lampung
Jalan Zainal Abidin Pagar Alam No. 26, Labuhan Ratu
Bandar Lampung 35142

Telp: 0721-701979/ 0721-701463 Fax: 0721-701467

Email: keadilan_progresif@yahoo.com dan
tamirusli963@gmail.com

